

## 釋字第 754 號解釋不同意見書

黃虹霞大法官提出

對於本件所涉及之進口稅、貨物稅及營業稅申報係三個行為乙節，本席沒有不同意見，但本件解釋作成之根本前提，即本件是否涉及憲法爭議，暨應否受理之考量取捨，本席與多數意見之見解不同，爰為本不同意見書。謹將理由簡要說明如下，供參：

### 一、本件未涉及憲法爭議：

(一) 本院釋字第 604 號解釋固提及法治國一行為不二罰原則，本件解釋沿襲之。但何謂法治國一行為不二罰原則？其在行政法上有無及如何適用？尤其行政罰法第 24 條規定可否被認為即為所稱法治國一行為不二罰原則之具體化法規範，從而該規定具憲法效力高度？以上疑問或未見進一步闡釋說明（法治國一行為不二罰之意義及適用範圍部分），或未必已具共識（在行政法之適用部分）。即所稱法治國一行為不二罰原則與行政法之關聯，仍待學說及實務發展，是否已即合宜以勉強作成本院解釋之方式引領之，非無商榷餘地，合先陳明。

(二) 系爭決議在進口稅、貨物稅及營業稅應併合處罰之結論之後，固有「不生一行為不二罰之問題」之用語，然除應係指「不生一行為二罰之問題」外，且未必即與所稱法治國一行為不二罰原則有關，因為作成系爭決議之最高行政法院不是有權解釋憲法之機關，故毋寧應認為系爭決議僅係最高行政法院在其適用法律職權（在行政罰法第 24 條及第 25 條兩規定間）之取捨，即是法律見解當否問題，也就是行政罰

法第 24 條及第 25 條兩規定間界線劃分之問題，原則上不涉憲法爭議。從而本件應不受理。

**二、本件沒有作成解釋之大價值，且應選擇決議「不受理」以保留彈性：**

（一）本件係合憲解釋，即肯定系爭決議。惟本院本有選擇案件之權力，本件如決議不受理，同樣也有未否定系爭決議之效果。然為何不選擇「不受理」，而選擇「受理且合憲」？在取捨之間自宜有特別需予作成解釋之目的（有大價值），但由本件解釋全文，似未能洞見之。

（二）不受理與合憲解釋之效果，差異在於：本院日後另為不同看法時之困難度不同。前者，本院較具彈性；一旦作成解釋後，欲變更時，必須考量法安定性，極為困難。因此，原則上在二者之間作取捨時，宜選擇不受理。

（三）稅法與全民均有關，但也因為極細微複雜並具專業性，故僅少數人嫻熟之，因之，有法官也只能唯稅捐機關主張是從之譏，此說應有過當，但多少反映稅捐機關具極強勢地位之事實。本司法為民之旨，就稅捐相關爭議，應寧取不受理，而不輕易作出合憲解釋，保留彈性，以示本院無時不關注稅捐公平正義之心意。

（四）本件解釋之末，併此敘明併合處罰時，應注意避免過苛等語，本席贊成。惟若干稅目如印花稅早經倡議廢除多年，迄未完成立法；貨物稅應否存續也有爭議，此由屬行政院財政改革委員會之自行研究報告之稅捐主管機關財政部，於民國 91 年 6 月即已主辦完成「貨物稅之檢討」一文中，各界要求刪除的聲音甚殷，亦可得見。本件解釋未趁便反映民意，提醒相關機關適當檢討改進，誠屬可惜。本席併此籲請有關

機關適當處理之。

三、本件解釋未詳予說明應為數個申報行為之理由，說理不足：

之所以應係數個申報行為而非一個申報行為，故而乃係數個漏稅行為，應併合處罰，其原因應不在於有數個法律規定人民負申報義務，或稅目名稱不同；而應在於相關各稅目之性質等有別，沒有彼此相互包含之關係。就此，本件解釋未詳予說明，恐難以服人。本席於討論過程中曾提出如附件文字，未經列入解釋理由書，僅併附之供參。

### 附件：本席建議之解釋理由書第 3 段

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量相關稅捐之性質及其法規範之目的等因素為之。進口稅係對國外進口貨物所課徵之稅捐；貨物稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐；營業稅則為對國內銷售貨物或勞務及進口貨物所課徵之稅捐。進口稅之性質為邊境稅，貨物稅及營業稅則均為內地稅，故進口稅與貨物稅及營業稅之性質不同。又進口稅之主要目的在於平衡國內外貿易等政策考量；貨物稅之課徵對象為物，課徵主要考量為內地貨物均衡調節之政策目的，除了滿足財政收入之目的外，尚應兼顧經濟發展與社會政策；營業稅係消費稅，課徵對象為人，並以有交易行為為前提，其主要目的為財政收入考量。故進口稅、貨物稅及營業稅之目的有別，本應分別申報及得分別稽徵。惟為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅由海關徵收（關稅法第 4 條參照，其歸入機關為海關）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵（貨物稅條例第 23 條第 2 項及貨物稅稽徵規則第 55 條，營業稅法第 41 條參照，其歸入機關則為財政部賦稅署），且由納稅義務人填具一張申報單同時申報，仍無礙其為三個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。